

Angélica Violeta Chiau

## **Normas e Estrutura Conceitual Contábil:**

**Análise comparativa Brasil e Portugal à luz do International Financial Reporting  
Standards – IFRS**

Monografia apresentada ao Programa do curso de  
Pós-Graduação do Departamento de Contabilidade, do Setor de  
Sociais e Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para  
Obtenção do título de especialista em Contabilidade e Finanças  
Profª Orientadora: Drª.Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo

Curitiba

2008

## **AGRADECIMENTOS**

Ao longo do processo que culminou com a elaboração deste trabalho recebi o apoio e a ajuda de muitas pessoas a quem sou eternamente grata.

Em primeiro lugar agradeço a Deus, pela vida, pela família e por todas as oportunidades.

Agradeço ao meu marido Cássio por estar sempre ao meu lado quando preciso, pelo estímulo para que seguisse em frente, pela confiança que depositou em mim, por acreditar em mim mais do que eu mesma, pelo incentivo na luta pelo sonho da formação.

Agradeço a minha professora e orientadora Dr.<sup>a</sup> Márcia Bortolucci Espejo pela paciência, pelo acompanhamento e orientações que auxiliaram a construção deste trabalho.

Agradeço a todos que direta ou indiretamente prestaram o seu apoio.

O MEU MUITO OBRIGADO.

## **DEDICATÓRIA**

Dedico este trabalho ao meu querido marido e companheiro de caminhada, Cássio, pelo amor, carinho e dedicação, apoio, incentivo, pelo estímulo orientando-me a percorrer o caminho do aprendizado.

Aos meus pais, Estevão Firmino Chiau e a minha saudosa mãe, Laura dos Santos Jeco, aos meus irmãos Josué, Isaac, Esmeralda, Albertina e Neyde que apesar da distância oram por mim para que tudo corra bem.

Aos meus sobrinhos, Nitó, Percinha, Lalinha, Toni, Tita, Junior e Ana Beatriz pelo incentivo e carinho.

CHIAU, A.V

## RESUMO

O alargamento cada vez mais acentuado de universo das organizações e o aparecimento de novas propostas e soluções contábeis, em resposta ao dinamismo empresarial e dos mercados, impõe um novo tratamento das informações contábeis, quer no plano teórico bem como no plano prático, com a finalidade de adaptação às novas exigências dos mercados. A Contabilidade é usada como um instrumento de auxílio à tomada de decisões gerenciais, dada a sua capacidade de gerar dados e informações úteis para o processo decisório por parte dos gestores. O presente trabalho propõe-se a realizar uma análise comparativa das normas e das estruturas contábeis do Brasil e Portugal à luz da International Financial Reporting Standards (IFRS), com o intuito de verificar quais diferenças e semelhanças existem entre as normas e as estruturas conceituais contábeis dos dois países.

Palavras-Chave: Normas, Estruturas conceituais, IFRS, contabilidade, Brasil, Portugal.

## INDICE

1.INTRODUÇÃO	1
1.1 Contextualizações do Problema	3
1.2 Questão de Pesquisa	4
1.3 Objetivos	4
1.3.1 Objetivo Geral	4
1.3.2 Objetivos Específicos	4
1.4 Justificativa	4
1.5 Delimitações	8
1.6 Estrutura do trabalho	8
1.7 Metodologia	9
1.7.1 Tipo de Pesquisa	9
1.7.2 Áreas de abrangência	9
2 REFERENCIAL TEÓRICO	10
2.1 Objetivos e Finalidades da Contabilidade	10
3. AS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE	14
3.1 As Normas Brasileiras de Contabilidade	21
3.2 As Normas Portuguesas de Contabilidade	23
3.3 As Estruturas Conceituais Básicas de Contabilidade	27
3.3.1 A Estrutura Conceitual Básica do IASB	27
3.3.2 A Estrutura Conceitual Básica do Brasil	30
3.3.3 A Estrutura Conceitual Básica de Portugal	32
4. ANÁLISE COMPARATIVA DAS NORMAS E DAS ESTRUTURAS CONCEITUAIS	41
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	47
REFERÊNCIAS	49

## 1. Introdução

A permanência das empresas em mercados altamente competitivos está associada a um conjunto de fatores que podem ser denominados uma “gestão saudável”. A Contabilidade e a gestão financeira nas empresas encontram-se entre esses fatores. Contudo, muitas empresas ainda se deparam com a falta de profissionais hábeis nessas áreas, razão pela qual, continuam sem garantir que os seus empreendimentos tenham um retorno considerado satisfatório na ótica dos investidores e partes interessadas.

A Contabilidade tem por finalidade a geração de dados e informações úteis que possam auxiliar os gestores das organizações no processo de tomada de decisões gerenciais. De um modo geral, é através das demonstrações contábeis que são refletidos o estado patrimonial, financeiro e de resultado das organizações.

Contudo, os dados obtidos por si não refletem o que as empresas são na sua íntegra. A Contabilidade aliada à gestão financeira feita adequadamente, e estando integrada aos setores de produção e de marketing, dá uma visão melhor do que as empresas são e mostra a sua estrutura patrimonial, auxiliando os gestores no processo de tomada de decisões gerenciais.

O alargamento cada vez mais acentuado do universo das Organizações e o aparecimento de novas propostas e soluções contábeis, em resposta ao dinamismo empresarial e dos mercados, impõe um novo tratamento das informações contábeis, quer no plano teórico bem como no plano prático, com a finalidade de adaptação às novas exigências dos mercados.

Dado o dinamismo dos mercados e as novas exigências, torna-se importante que os profissionais contábeis estejam aptos a desempenhar as funções com pleno conhecimento das normas internacionais de contabilidade. Assim sendo, é importante salientar que as normas IFRS podem permitir a ampliação da transparência e do nível de comparabilidade das informações contábeis, para além de facilitar a análise do desempenho econômico, contábil e financeiro das empresas.

As empresas ao aceitarem e fazerem uso das normas IFRS podem ter um menor custo de captação de recursos nos mercados em consequência de serem

vistas como empresas transparentes e credíveis, o que por si só se torna numa grande vantagem para a sua operacionalidade.

Sendo assim, pode-se afirmar que a aceitação das normas IFRS pelas empresas participantes dos mercados de capitais ou negócios, ampliará a possibilidade de comparação das demonstrações contábeis, aumentará a transparência das organizações e a qualidade dos relatórios financeiros, o que de certo modo se resume em benefício para as organizações.

Por outro lado, a fusão entre empresas de países de várias partes do mundo é um fenómeno crescente. Isto implica em maiores cuidados no tratamento das informações contábeis, visto que se faz necessário o conhecimento das exigências da legislação de cada país. Sendo assim, os contadores são tidos como peças-chaves no processo de seleção, análise e disponibilização das informações contábeis que possam de forma eficiente e eficaz, auxiliar os Gestores, na tomada de decisões que possam traduzir-se em ganhos financeiros para as organizações.

O Brasil e Portugal têm demonstrado uma maior integração comercial nos últimos anos, fato que pode ser comprovado com a chegada de alguns grupos empresariais portugueses ao Brasil e com o crescente volume de investimentos de empresas brasileiras em Portugal. Isso requer de ambas as partes alguns ajustes de forma a reduzir as diferenças no que concerne às informações contábeis no âmbito organizacional e comercial.

O presente trabalho propõe-se a identificar as semelhanças e diferenças nos procedimentos ou normas contábeis utilizados em ambos os países, e procurar perceber de que forma as referidas diferenças podem impactar nos negócios das organizações de capital misto, que operam com investimentos portugueses e brasileiros simultaneamente.

## 1.1 Contextualização do Problema

O Brasil é o maior país no seio da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa (CPLP). Portugal, por sua vez, apresenta-se como o país que ainda tem a maior representatividade comercial nos países de língua portuguesa, localizados no continente Africano.

Sendo estes dois países, Brasil e Portugal, os mais importantes da CPLP, torna-se importante a troca de experiência entre os profissionais dos vários setores das duas economias, inclui-se aqui o setor contábil. Mesmo tendo sido percebida a grandeza do Brasil em termos econômicos, os demais países membros da CPLP, no caso concreto os países africanos, ainda seguem os modelos de gestão, de empresas de Portugal.

O Brasil é visto pelos restantes membros da comunidade como grande inovador em várias áreas tais como, o agronegócio, indústria petrolífera principalmente no que diz respeito ao biodiesel, e a indústria farmacêutica como, por exemplo, na produção de anti-retrovirais.

Assim sendo, acredita-se que é possível a introdução nos demais países da comunidade das práticas contábeis praticadas no Brasil e em Portugal, desde que se verifique que são mais eficientes que as atualmente praticadas. Salienta-se que, o aspecto lingüístico pode desempenhar um papel preponderante no processo de disseminação das práticas contábeis praticadas nos dois países mais representativos.

Analisadas meticulosamente as práticas contábeis e a gestão financeira das empresas portuguesas e brasileiras, é possível selecionar as melhores formas de disponibilização da informação contábil que seja do entendimento dos profissionais da área nos países da CPLP.

A crescente participação das empresas brasileiras em outros países da CPLP como é o caso da Vale e da Embrapa em Moçambique, da Camargo Corrêa em Angola, torna importante a tentativa de harmonizar as práticas contábeis de forma a facilitar o trabalho contábil das empresas que atuam nos países membros da CPLP.



## **1.2 Questão de Pesquisa**

Quais as semelhanças e diferenças entre as estruturas conceituais básicas e as normas contábeis em prática no Brasil, em Portugal e as normas do International Financial Reporting Standards – IFRS?

## **1.3 Objetivos**

### **1.3.1 Objetivo Geral**

O presente trabalho tem por objetivo identificar as diferenças e semelhanças entre as estruturas conceituais e as práticas contábeis usadas no Brasil e em Portugal, de forma a melhorar a tomada de decisões dos gestores das empresas que operam com capital misto.

### **1.3.2 Objetivos Específicos**

- Verificar quais as normas contábeis e estruturas conceituais vigentes no Brasil e Portugal;
- Verificar as normas e estruturas IFRS;
- Identificar semelhanças entre Brasil e Portugal;
- Localizar diferenças entre Brasil e Portugal.

## **1.4 Justificativa**

O presente trabalho propõe-se a identificar as diferenças e as semelhanças entre as práticas contábeis, em uso nos dois países, Brasil e Portugal, os impactos que tais estruturas geram nas organizações que tem capital misto ou nas organizações portuguesas que operam no Brasil e vice e versa que necessitam de alguma forma adequar os seus sistemas ou os seus métodos ao sistema de cada país de forma a atender as respectivas legislações.

Com a crescente vinda ao Brasil de empresas portuguesas com interesse em operar nos vários setores da economia, e a ida de algumas empresas brasileiras ao exterior, torna-se imprescindível ter o conhecimento sobre a economia, a administração financeira ou suas práticas contábeis, e as formas sob as quais as empresas operam em seus respectivos países, de modo a facilitar o trabalho dos profissionais contábeis e os gestores na tomada de decisões de um modo geral.

A economia brasileira tem atravessado um bom momento, como e pode constatar a partir dos dados fornecidos pelo Instituto de Pesquisa econômica e aplicada (IPEA) que indicam que o país em 2007 teve um crescimento de 5,4% índice melhor que o de 2006, que não passou de 3,7%.

A primeira vista a dimensão das economias brasileira e portuguesa tem pouco em comum. O PIB brasileiro é mais de cinco vezes o português, a população brasileira é cerca de dezoito vezes a população portuguesa e tende a ser ainda maior considerando-se as respectivas taxas de crescimento. Além disso, em termos de superfície territorial as dimensões são incomparáveis.

No entanto esse quadro se inverte quando se comparam alguns dos dados qualitativos das duas economias. A renda per capita portuguesa é quase quatro vezes superior à brasileira, a expectativa de vida e percentual de crianças matriculados no ensino primário é maior em Portugal que no Brasil.

A primeira vista a dimensão das economias brasileira e portuguesa tem pouco em comum. O PIB brasileiro é mais de cinco vezes o português, a população brasileira é cerca de dezoito vezes a população portuguesa e tende a ser ainda maior considerando-se as respectivas taxas de crescimento. Além disso, em termos de superfície territorial as dimensões são incomparáveis. No entanto esse quadro se inverte quando se comparam alguns dos dados qualitativos das duas economias. A renda per capita portuguesa é quase quatro vezes superior à brasileira, a expectativa de vida e percentual de crianças matriculados no ensino primário é maior em Portugal que no Brasil.

A tabela 1 mostra que houve um enorme crescimento do volume de investimentos portugueses no Brasil entre 1995 e 2000 que se refletiu em um aumento de mais de quarenta vezes no estoque de investimento.

**Tabela 1: Dados Básicos do Brasil e de Portugal**

	Brasil		Portugal	
	Ano	Último dado	Ano	Último dado
PIB (bilhões de dólares correntes)	2006	1.067,5	2006	194,7
Renda Nacional Interna per capita, Método Atlas (dólares correntes)	2006	4.710	2006	17.850
Expectativa de vida ao nascimento total (anos)	2006	72	2006	78
População, total (milhões)	2006	189,3	2006	10,6
Taxa de crescimento da população (% anual)	2006	1,3	2006	0,4
Matriculas escolares, ensino primário (% líquido)	2004	94,7	2005	98,0
Superfície (mil km2)	2006	8.514,9	2006	92,1

Dados brutos: World Bank: Key Development Data & Statistics

A tabela 2 mostra que entre 2001 e 2006 aumentou substancialmente o fluxo de investimentos brasileiros em Portugal.

**Tabela 2.**

**Estoque de Investimento Estrangeiro Direto**

**Origem Portugal (US\$ milhões)**

<b>Portugal 2000</b>	<b>4.512,1</b>
<b>Portugal 1995</b>	<b>106,6</b>

Fonte Dados Brutos: Banco Central do Brasil Censo de Capitais Estrangeiros 1995, 2000

Ainda que a deficiência de dados não permita uma avaliação mais precisa não há duvidas quanto ao enorme aumento da interação econômica entre os dois

países nas últimas décadas. Essa interação é feita por empresas o que ilustra a importância do conhecimento das estruturas e normas contábeis vigentes nos dois países.

Para efeitos meramente ilustrativos segue a tabela 3 que mostra a circulação de capitais brasileiros no exterior.

**Tabela 3: Capitais Brasileiros no Exterior – CBE (US\$ milhões)**

	Investimento Direto Maior ou Igual a 10%					
	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Portugal	697	1.186	1.066	945	864	975

Fonte Dados Brutos: Banco Central do Brasil Capitais Brasileiros no Exterior 2001 a 2006

Do mesmo modo torna-se importante que os profissionais dos países para os quais as empresas brasileiras emigram tenham conhecimento, ainda que mínimo, das práticas contábeis em uso no Brasil.

As fusões entre as empresas de diferentes países requerem um leque de profissionais especializados, e nem sempre se podem encontrar pessoas que tenham um amplo conhecimento sobre as regras que a legislação de determinado país impõe as empresas estrangeiras que operam no seu país.

A nova realidade da economia mundial impõe mudanças rápidas e a contabilidade constitui cada vez mais o cerne da informação relevante para a gestão das organizações.

O conhecimento das normas ou das práticas contábeis em vigor em ambos os países é um fator importante para os profissionais brasileiros, para os portugueses e dos restantes países de expressão portuguesa, na medida em que, permite a redução dos erros que podem eventualmente causar prejuízos às organizações.

## **5. Delimitações**

O presente estudo pretende abordar, as diferenças e as semelhanças existentes nas estruturas conceituais básicas do Brasil e de Portugal, as diferenças existentes entre as práticas contábeis adotadas nos dois países. Para tal, o trabalho focará a sua atenção nas Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) e depois fará uma comparação das práticas contábeis adotadas no Brasil e em Portugal.

O trabalho é baseado em normas, portanto, serão utilizadas referências bibliográficas e análise documental (leis).

### **1.6 Estrutura do trabalho**

O presente trabalho é constituído das seguintes partes:

- Introdução, onde é feita a contextualização do problema, a definição da questão de pesquisa, os objetivos gerais e específicos, a justificativa, a delimitação do problema, a metodologia usada, o tipo de pesquisa e a sua área de abrangência.
- A segunda parte é referente ao Referencial Teórico, onde se podem encontrar os objetivos da contabilidade e a finalidade da contabilidade;
- A terceira parte refere-se às normas internacionais da contabilidade, as normas brasileiras da contabilidade, as normas portuguesas de contabilidade, as estruturas conceituais do IASB, do Brasil e de Portugal;
- A quarta parte é referente à análise comparativa das normas e estruturas conceituais dos dois países; e
- A quinta e última parte é referente às considerações finais.

## **1.7 Metodologia**

Para a classificação da pesquisa toma-se como base a taxionomia apresentada por Vergara (2000) e Cooper e Schindler (2003) que a qualificam em relação a dois aspectos: quanto aos fins e quanto aos meios:

### **1.7.1 Tipo de pesquisa**

Quanto aos fins, a pesquisa será exploratória e descritiva. Exploratória porque, embora já existam vários estudos feitos em campos como economia, educação e meio ambiente, como forma de verificar semelhanças e diferenças nas áreas já mencionadas, entre a Comunidade dos Países de Língua Portuguesa (PALOP'S), ainda não se verificou a existência de estudos que abordem as áreas contábeis e financeiras à luz das IFRS. Descritiva porque tem como intuito, descrever as semelhanças e diferenças identificadas nas normas e estruturas contábeis vigentes nos dois países.

Quanto aos meios a pesquisa será bibliográfica e análise documental. Bibliográfica porque, para o desenvolvimento do trabalho, ou seja, fundamentação teórico-metodológico será utilizado material disponível ao público em geral, tais como livros, redes eletrônicas e revistas, e todos outros documentos restritos aos dois países.

### **1.7.2 Área de abrangência**

A pesquisa será feita abrangendo a área contábil. Esta área está intimamente ligada à área financeira, sendo que as informações disponibilizadas pelos gestores financeiros são em regra geral usadas pelos contadores e vice e versa.

A área contábil, por sua vez, é tida ou abordada como um sistema de informações à disposição dos usuários, que permite a avaliação patrimonial, a mensuração dos resultados econômicos e financeiros alcançados pelas organizações ou mesmo por pessoas físicas. A área contábil é subdividida em legislação e usuários externos.

No que diz respeito à área financeira, esta é tida como o cerne da informação relevante para a gestão. Para que seja produtiva e responda de forma adequada às necessidades dos gestores, a área financeira deve trabalhar em conjunto com os outros setores das organizações e não se ater apenas aos números. Contudo, um maior envolvimento da área financeira com as demais atividades operacionais requer estruturas adequadas, instrumentos, sistemas de acompanhamento e avaliação desenvolvidos de forma consistente com a estratégia global.

Em geral espera-se que esta área obtenha resultados tais como: simplificação de procedimentos financeiros, sistema de informações gerenciais objetivo e claro, voltado à tomada de decisões, clareza nos critérios de medição de desempenho e lucratividade, integração de sistemas informatizados, melhorando a agilidade e precisão das informações, planejamento financeiro facilmente monitorável e ajustável. Como se pode perceber, as duas áreas são complementares, porém o presente trabalho terá como foco principal a área contábil.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

As bases teóricas deste trabalho podem ser encontradas na literatura de contabilidade, editada no Brasil e em Portugal. Esse é um conhecimento bastante difundido e documentado nos dois países, no entanto o grande desafio deste trabalho é fazer a identificação e comparação das semelhanças e diferenças das práticas contábeis adotadas nos dois países. Tal comparação far-se-á por meio da análise das estruturas conceituais vigentes em ambos os países. O inovador no caso, realizar o trabalho à luz das IFRS.

### **2.1 OBJETIVOS E FINALIDADES DA CONTABILIDADE**

A Contabilidade é parte essencial dos processos das empresas. Porém, somente uma contabilidade realizada de forma eficaz e eficiente pode contribuir para

um resultado satisfatório para a empresa, ou seja, tem a capacidade de gerar lucros para a empresa (SILVEIRA, 2007).

A primeira vista pode-se afirmar que os objetivos e finalidades da contabilidade são os mesmos em qualquer parte do mundo. Existem várias definições dos objetivos da contabilidade e das finalidades desta, mas a maior parte transmite a mesma idéia básica de que, o objetivo é de alicerçar as decisões dos gestores ou tomadores de decisão a partir das informações extraídas dos demonstrativos financeiros. Sendo assim, faz-se necessário que, estas sejam elaboradas e divulgadas com maior acuidade pelos profissionais contábeis, na tentativa de reduzir o risco que advém da não observância das normas da elaboração das demonstrações contábeis.

Os gestores fazem uso das informações contábeis com o intuito de tomarem decisões assertivas baseadas em argumentos sólidos com a finalidade de alcançar os resultados pretendidos.

O objetivo da Contabilidade repousa mais na construção de um arquivo básico de informação contábil, que possa ser utilizado, de forma flexível, por vários usuários, cada um com ênfases diferentes neste ou naquele tipo de informação, neste ou naquele princípio de avaliação, porém extraídos todos os informes do arquivo básico ou data-base estabelecidos pela Contabilidade. (IUDÍCIBUS; 2000).

Ainda de acordo com Iudícibus (2006, p.25) “o objetivo básico da Contabilidade, pode ser resumido no fornecimento de informações econômicas para os vários usuários, de forma que propiciem decisões racionais.”

Os dois argumentos de Iudícibus(2000, 2006) anteriormente mencionados sobre os objetivos da Contabilidade, permitem uma melhor compreensão sobre o uso e as finalidades da Contabilidade no dia-a-dia dos diferentes usuários e na forma como a Contabilidade pode contribuir para a melhoria da gestão financeira das organizações bem como na vida de pessoas físicas.

Percebe-se que, para cada tipo de informação, a sua ênfase é diferente e depende fundamentalmente do tipo de usuário e da finalidade a que é destinada. No que concerne a avaliação da referida informação contábil, pode-se afirmar que esta



é feita de acordo com a conveniência de cada usuário, ou seja, o modo de avaliar a qualidade, eficiência e materialidade da mesma é algo inerente a cada usuário

Na Contabilidade, o objeto é sempre o patrimônio de uma Entidade, definido como um conjunto de bens, direitos e obrigações para com terceiros, pertencente a uma pessoa física, a um conjunto de pessoas, como ocorrem nas sociedades informais, ou a uma sociedade ou instituição de qualquer natureza, independentemente da sua finalidade, que pode, ou não, incluir lucro. (RESOLUÇÃO 774 de 16 de DEZEMBRO de 1994 do CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE)

A resolução nº 774 do Conselho Federal da Contabilidade do Brasil (CFC-BR), ao estabelecer que o objeto da contabilidade seja o patrimônio, permite perceber que a ênfase é a riqueza da entidade, esta mesma pode ser de qualquer natureza, ou seja, que tenha finalidade não lucrativa como é o caso das instituições que se dedicam a prestar assistência às comunidades carentes, ou não.

Visto desse modo, o patrimônio deve ser sempre o foco da Contabilidade, com o intuito de permitir que sejam observadas as várias mudanças que se espera que ocorram ao longo da sua existência (continuidade). A observação das variações ao longo da existência da entidade permite perceber se de fato ela teve crescimento ou prejuízo, e os prováveis fatos ou fenômenos que levaram a esse resultado.

As discussões sobre os objetivos da contabilidade podem focalizar um dos três níveis da teoria da contabilidade: os níveis sintático, semântico e pragmático. O nível sintático preocupa-se com a sintaxe ou gramática da contabilidade o nível semântico preocupa-se com seu significado; e o nível pragmático preocupa-se com seu emprego. (HENDRIKSEN & VAN BREDA, 1999).

Conforme a afirmação dos autores anteriormente citados, a definição dos objetivos da contabilidade dá-se em três diferentes níveis, sendo que em determinado nível a preocupação é em relação ao cálculo e na apresentação do lucro líquido, ou seja, à ênfase é colocada no processo de coleta de dados e na forma como as demonstrações financeiras devem ser elaboradas e apresentadas.

No que concerne ao segundo nível dos objetivos da contabilidade, a ênfase é no balanço e na demonstração do resultado do exercício como forma de mesurar as variações de riqueza (patrimônio) das entidades, e por último, percebe-se que existe uma preocupação em relação aos diversos usuários da informação contábil.

Esta preocupação faz sentido se considerada a hipótese de que as informações contábeis podem ser usadas como forma de mostrar o bom desempenho da empresa e com isso permitir que a empresa possa usar tais informações para eventualmente pedir empréstimos e financiamentos, procurar atrair a atenção de novos investidores por meio dos bons resultados obtidos e pela transparência na sua operacionalidade, etc.

Conforme Silva, Pereira e Rodrigues (2006, p.300), “as demonstrações financeiras devem proporcionar informações acerca da posição, das alterações desta e dos resultados das operações, para que sejam úteis a investidores, credores e outros utentes, a fim de investirem racionalmente, concederem crédito e tomarem decisões semelhantes – contribuem assim para o funcionamento eficiente dos mercados de capitais”.

A afirmação mencionada anteriormente transmite a mesma mensagem transmitida pelos argumentos de *Iudicibus* já citados anteriormente, relativos aos objetivos da Contabilidade sem, contudo fazer menção à qualidade da informação contábil. Isto não significa dizer que, não haja a preocupação com a qualidade da informação contábil, divulgada para o uso dos credores, investidores, funcionários entre outros usuários.

A partir das citações referidas anteriormente pode-se perceber que as informações contábeis devem ter a capacidade de transmitir aos usuários a real situação econômico-financeira da empresa. Pode-se também perceber que, os autores referem que a decisão é tomada de forma racional, o que significa dizer que, tal decisão ocorre após a análise e interpretação da informação contábil em poder dos usuários.

Os gestores em posse das demonstrações financeiras podem tomar providências em relação às operações das empresas, tais como, reduzir os recursos empregados em determinados setores da empresa que não gerem lucros

substanciais, elaborar planos de defesa da integridade do capital para que não seja posta em risco, em casos onde tenham sido detectados prejuízos, a forma como devem ser gerenciados os financiamentos, etc (SILVEIRA, 2007).

Conforme afirmação anteriormente mencionada, pode-se afirmar que, a informação contábil deverá incidir sobre os elementos que permitam aos tomadores de decisões uma escolha criteriosa sobre o tipo de investimentos das empresas, o tipo de financiamentos, condições contratuais de serviços e de alternativas de mercados onde possam operar.

A informação contábil contida nas demonstrações financeiras pode ser considerada como um instrumento essencial para a condução dos negócios, daí a sua importância vital na tomada de decisões. Os gestores que procuram obter desempenho satisfatório das empresas fazem o uso das informações contábeis como forma de planejamento das atividades presentes e futuras bem como instrumento de controle das operações ou atividades das empresas em causa. (RASOTO, 2006).

As afirmações dos autores mencionados anteriormente permitem perceber que as informações contábeis servem de instrumento de planejamento, acompanhamento e controle dos negócios, daí a sua importância na tomada de decisões gerenciais.

### **3. AS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE**

As normas internacionais de contabilidade, que são denominadas International Financial Reporting Standards (IFRS), são um conjunto de pronunciamento e interpretações de contabilidade, emitido pela entidade denominada International Accounting Standards Board (IASB).

O International Accounting Standards Board (IASB) está sediado na Inglaterra concretamente em Londres, e iniciou as suas atividades em 2001, substituindo o antigo International Accounting Standards Committee (IASC).

Um conjunto de interpretações e de pronunciamentos técnicos compõe as normas internacionais de contabilidade. Segue abaixo:

1. International Financial Reporting Standards (IFRS);
2. International Accounting Standards (IAS);
3. International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC);
4. Standing Interpretations Committee (SIC).

Estas normas internacionais de contabilidade, tal como outras normas e procedimentos, estão sujeitas às mudanças devido à constante evolução dos mercados financeiros, ou seja, do mundo dos negócios e das demandas dos participantes dos mercados de capitais a nível global.

Sendo assim, a entidade de direito, no caso concreto IASB, caso haja a necessidade de se fazer alguma mudança na forma como estas normas devem ser aplicadas, faz o pronunciamento devido, de forma a chamar a atenção dos participantes dos mercados financeiros, das empresas e dos países que adotam as referidas normas.

De acordo com o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (CRC-RS) “Norma é uma indicação de conduta obrigatória”.

Conforme a afirmação anterior se pode perceber que a norma não só recomenda que seja seguida uma determinada conduta bem como obriga a agir de modo pré-determinada. Desse modo, entende-se que, as normas de contabilidade neste caso concreto, são feitas com o intuito de ordenar as relações entre os agentes econômicos, quer seja estas empresas, profissionais contábeis, instituições governamentais, e outros participantes do mundo dos negócios.

Assim sendo, entende-se que, seguidas as orientações definidas nestas normas, podem ser reduzidas as várias formas de procedimentos contábeis, simplificando deste modo a troca de informações entre os vários utentes destas bem como facilita o trabalho dos profissionais contábeis.

Salienta-se que as normas não só obrigam como também podem contribuir na qualidade das informações contábeis, na produtividade das empresas devido a padronização dos procedimentos.

Segundo Schmidt, Santos e Fernandes (2004, p.21) os objetivos do IASB são:

I - Desenvolver, no interesse público, um conjunto único de normas contábeis globais de alta qualidade, que exigem informações transparentes e comparáveis nas demonstrações financeiras, para auxiliar os participantes nos mercados de capitais e outros usuários na tomada de decisões econômicas;

II - Promover o uso e a aplicação dessas normas;

III- Promover a convergência entre as normas contábeis locais e as normas internacionais de contabilidade.

A partir da afirmação dos autores mencionados anteriormente, entende-se que os objetivos do IASB, têm como foco principal, o desenvolvimento de um modelo de procedimento contábil á nível global, modelo este, que possa ser do uso dos que pretendem participar nos mercados de capitais.

Importa Salientar que, para além de desenvolver o modelo de procedimentos contábeis tentará promover a aceitação e o respectivo uso deste, de forma a que sejam reduzidas as inconformidades das informações disponibilizadas pelas empresas que tem as suas ações cotadas nas bolsas principalmente.

Criadas as condições da existência de um mercado de capitais integrado e eficaz, que adota as normas estabelecidas pelo IASB, podem também estarem criadas as condições para a maior comparabilidade das contas o que facilitaria de certo modo a concorrência no mundo dos negócios.

O Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) tem uma opinião semelhante a dos autores acima citados, no que diz respeito aos objetivos do IASB, como pode ser observado na citação que segue.

O IASB tem como compromisso principal desenvolver um modelo único de normas contábeis internacionais de alta qualidade, que requeiram transparência e comparabilidade na elaboração das Demonstrações Contábeis, e que atendam ao público interessado nas Demonstrações Contábeis sejam eles investidores, administradores, analistas, pesquisadores ou quaisquer outros usuários e leitores de tais demonstrações (IBRACON & CFC, 2006).

Conforme pode ser percebido, as duas afirmações ou citações acima transmitem a mesma idéia central do que trata o principal objetivo do IASB, que é o de tentar criar um modelo de normas contábeis que possam ser usados em todos os países a nível global, com o intuito de permitir que haja um padrão na elaboração e divulgação das informações contábeis, extraídas das demonstrações contábeis.

De salientar que, para que este modelo seja confiável, existe a necessidade de serem observados alguns requisitos, tais como, a transparência e a comparabilidade na elaboração das demonstrações Contábeis, e que, estas atendam ao público interessado nas referidas demonstrações Contábeis, quer sejam eles investidores, administradores, analistas, pesquisadores, auditores ou quaisquer outros usuários ou leitores de tais demonstrações.

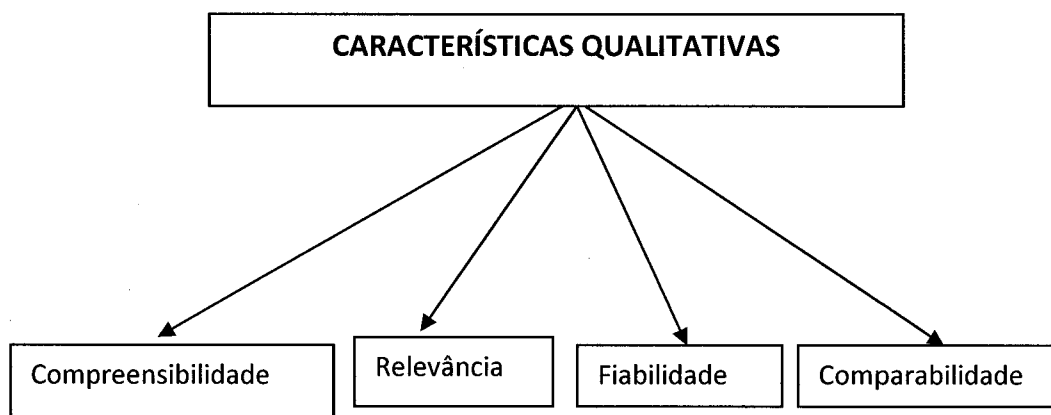
Este conjunto de normas pode ser usado por todos os interessados em atuar nos mercados de capitais em todo o mundo, pois, apesar das diferenças culturais, econômicas, políticas, organizacionais e de outro gênero a adoção das normas internacionais permite que haja uma harmonização, e esta pode ser traduzida como uma forma que irá permitir que sejam reduzidas as diferenças na forma como são elaboradas e disponibilizadas as demonstrações contábeis.

Assim sendo pode-se afirmar que o uso das normas internacionais por parte das empresas pode permitir que as mesmas reduzam o custo de sua operacionalidade e permitir que as relações comerciais fluam mais facilmente, na medida em que, podemos tratar das informações contábeis do mesmo modo que todos os atores dos mercados de capitais.

As características qualitativas são os atributos que tornam a informação proporcionada nas demonstrações financeiras útil aos utentes. As quatro principais características qualitativas são a compreensibilidade, a relevância, a fiabilidade e a comparabilidade (IASB, 2008).

Para efeitos meramente ilustrativos segue a figura 1, que mostra as características qualitativas da informação contábil.

Figura 1 - Características qualitativas da informação contábil



Fonte: Baseado em IASB (2008)

De acordo com a afirmação do IASB citada anteriormente, pode-se perceber que, para que a informação contábil seja considerada de boa qualidade deve ser compreensível, ou seja, de fácil entendimento para a maior parte dos usuários externos ou internos, independente do grau de instrução.

Entende-se que a compreensibilidade refere-se à informação destinada ao usuário que tem o mínimo de treinamento ou conhecimento técnico para interpretar o que está disponível nos relatórios contábeis. A compreensibilidade é fundamental para quem recebe a informação, portanto, ela não deve conter linguagem muito técnica e deve ter fluidez na leitura. (SCHERER, 2008).

Para além da compreensibilidade, espera-se que a informação seja de igual forma confiável, sem nenhum viés, ou seja, reflita os verdadeiros fatos sem nenhuma alteração, quer por conveniência do profissional contábil ou para favorecimento da empresa em prejuízo dos utentes destas informações. No que concerne a confiabilidade é considerado fator fundamental em todo mundo, porém, a sua aplicação muda dependendo da aplicação e do que o usuário considera confiável na sua ótica.

A confiabilidade é qualidade que a informação tem de estar liberta de erros materiais e de juízos prévios, ao mostrar apropriadamente o que tem por finalidade apresentar ou se espera que razoavelmente represente, podendo, por conseguinte,

dela depender os utentes (Comissão Nacional de Contabilidade de Portugal – CNC-PT).

No que respeita à comparabilidade, esta permite que sejam verificadas as mudanças que forem ocorrendo ao longo da existência da empresa, ou seja, ao longo da continuidade da entidade. Salienta-se que, a mesma faz sentido se for considerado que, quem pretende comprar as demonstrações financeiras de empresas pertencentes a diferentes países, tem todo o interesse em que a informação apresentada seja elaborada de acordo com as normas contábeis idênticas de forma a permitir a comparação da informação disponibilizada.

Por fim indica-se que a mesma informação deve ser de carácter relevante. A comissão nacional de contabilidade de Portugal (CNC – PT), afirma que “a relevância é entendida como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões dos seus utentes, ao ajudá-los a avaliar os acontecimentos passados, presentes e futuros ou corrigir as suas avaliações”.

Para Hendriksen e Van Breda (1999) “a relevância requer que a informação seja pertinente ou esteja associada, de maneira útil, a ações que visem facilitar ou aos resultados desejados”.

As afirmações dos autores citados anteriormente transmitem a mesma idéia básica, no sentido de que, a relevância percebe-se quando a informação contábil tem o poder de auxiliar os usuários a entenderem os eventos passados e poder prever o que poderá provavelmente ocorrer futuramente. Assim sendo, pode-se entender que a informação contábil é considerada relevante quando ela tem o poder de influenciar a decisão do usuário. Isto leva a conclusão de que a relevância depende do tomador de decisão.

O que se pode perceber é que algumas das características qualitativas da informação contábil como é o caso da relevância, da confiabilidade e da compreensibilidade, podem ser consideradas portadoras do fator subjetivo, ou seja, existe certa subjetividade no julgamento do que é confiável ou relevante para determinados usuários.



Sendo assim, pode-se afirmar que quer a relevância, quer a confiabilidade ou a compreensibilidade depende do destinatário da informação disponibilizada e do uso a que o utente desta informação dará a mesma.

A definição das características do IASB é reforçada pela definição do Plano Oficial de Contabilidade (POC) de Portugal, ao referir que a qualidade essencial da informação proporcionada pelas demonstrações financeiras é a de que seja compreensível aos seus vários usuários, sendo que a sua utilidade é determinada pela sua relevância, comparabilidade e sua confiabilidade.

Comparadas as afirmações do IASB e do POC no que concerne às características da informação contábil, pode-se afirmar que não existem evidências de diferenças significativas, podendo-se afirmar que as duas entidades revelaram terem posições semelhantes no que diz respeito às qualidades da informação contábil.

A partir da aceitação de normas comuns de contabilidade, as empresas poderão divulgar suas demonstrações financeiras de acordo com os critérios internacionais de contabilidade e, com isso, facilitar o entendimento de todas as partes interessadas em suas informações (CRC-SP, 1997).

Percebe-se a partir da citação anterior, que o uso das normas internacionais de contabilidade por parte das empresas de todo o mundo ou a maior parte destas, permite que as mesmas participem dos mercados de capitais a nível global e podem deste modo divulgar as suas informações contábeis com a certeza de que estas serão entendidas pela maior parte dos participantes deste mesmo mercado. Importa salientar aqui que, a adoção das normas internacionais não só facilita as operações das empresas como também as fortalece, na medida em que permite que haja maior confiança por parte dos usuários destas informações.

O uso dos critérios internacionais para a elaboração e divulgação da informação contábil, permite também, que qualquer usuário independente da localização geográfica e das diferenças de língua, entenda o significado da informação disponibilizada pelas empresas. Assim sendo pode-se afirmar que a adoção das normas internacionais de contabilidade irá facilitar as atividades das empresas no âmbito comercial, operacional bem como no âmbito jurídico, na medida

em que, podem ser entendidas as questões legais inerentes a cada tipo de negócios e porte de empresa.

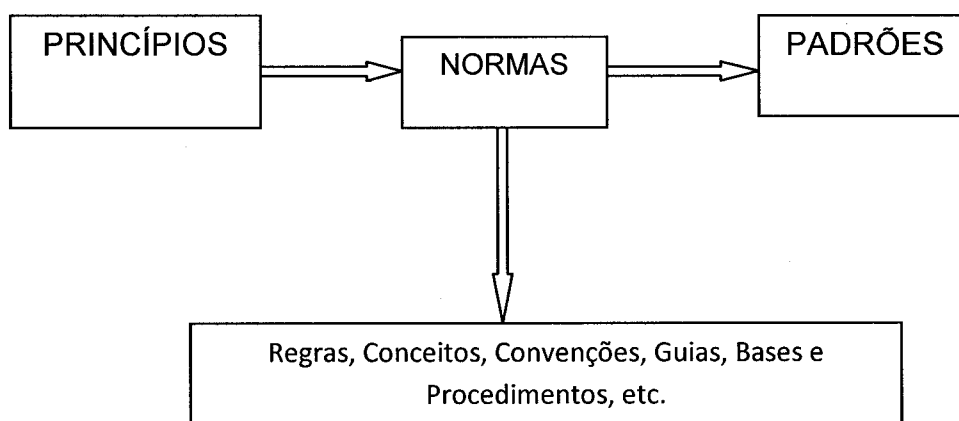
### 3.1 AS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

Tal como ocorre em relação às normas Internacionais, no caso Brasileiro existem organismos que estabelecem as referidas normas de Contabilidade, de forma a regulamentar as práticas contábeis em uso em todo o território nacional (Federação). Estes órgãos estabelecem as normas contábeis brasileiras e para todas as sociedades de um modo geral.

As normas brasileiras de contabilidade (NBC) estão diretamente relacionadas às regras, aos procedimentos contábeis, aos conceitos, guias e às bases que alicerçam as práticas contábeis.

Para efeitos meramente ilustrativos segue a figura 2 que mostra as normas contábeis.

Figura 2 - Normas Contábeis



Fonte: CRC – RS (2008)

Conforme SCHMIDT, SANTOS & FERNANDES (2004, p.17), “As normas brasileiras, as sociedades em geral são reguladas pelo novo Código Civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Contudo, as sociedades anônimas possuem uma norma específica denominada Lei das Sociedades por ações”.

A afirmação dos autores anteriormente mencionados permite perceber que, todas as sociedades anônimas, devem seguir as normas dispostas na lei citada no

parágrafo acima, como forma de disponibilizarem as suas demonstrações financeiras em conformidade com o que é a Lei das sociedades anônimas (SA's) dentro do espaço geográfico brasileiro. Estas normas colocam certa ordem no que diz respeito ao entendimento ou interpretação das informações contábeis divulgadas pelas empresas

Ainda no que respeita as entidades que regulamentam a aplicação das normas contábeis no Brasil, deve-se fazer menção a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), criada em 1976 por meio da Lei nº6.385/76, com o intuito de regulamentar as companhias abertas, ou seja, tem a responsabilidade de estabelecer as normas que devem ser seguidas pelos participantes dos mercados de capitais.

Para além das entidades já referenciadas anteriormente, existem os órgãos regionais que asseguram a padronização das práticas contábeis em uso no Brasil, tais órgãos são denominados Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC), o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON).

As normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) são tratadas pela resolução CFC nº 751/93. Estas estabelecem regras de conduta profissional e procedimentos técnicos a serem observados quando da realização dos trabalhos previstos na Resolução CFC nº560 de 28 de outubro de 1983, em consonância com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

No que concerne as normas técnicas, o Conselho Federal de Contabilidade do Brasil (2008) afirma que “Normas Técnicas estabelecem conceitos doutrinários, regras e procedimentos aplicados de contabilidade, caracterizando-se pelo prefixo NBC T”. A mesma entidade afirma ainda que “As Normas Profissionais estabelecem regras de exercício profissional, caracterizando-se pelo prefixo NBC P”.

Conforme as afirmações do CFC do Brasil, as normas contábeis em vigor no Brasil estão divididas em dois níveis, profissionais e técnicas. Salienta-se que estas foram estabelecidas com o intuito de regular, uniformizar a aplicação das mesmas por parte dos profissionais contábeis e outros participantes do ambiente empresarial, ou seja, do mercado de capitais. Estas podem ser consideradas como um conjunto

de princípios que norteiam as aplicações da contabilidade e também estabelece a conduta, forma como os profissionais contábeis devem agir.

No caso brasileiro muitas das normas contábeis são originárias da base conceitual do IASB, tendo sido adequadas às necessidades e a realidade do que é o mercado brasileiro.

A convergência das normas contábeis do Brasil com as normas internacionais partiu da mesma necessidade que a de Portugal, pois, ambos perceberam que devido à internacionalização dos mercados financeiros e de capitais. A possibilidade de disponibilizar as informações contábeis com base nas normas internacionais permitindo que os utentes da mesma possam fazer a comparação tornou-se um instrumento facilitador de obtenção de recursos no mercado financeiro a nível global. A afirmação acima pode ser considerada verdadeira, na medida em que, existem evidências de que quanto mais a empresa divulga a sua informação mais competitiva se torna e reduz o seu custo de captação de recursos.

### 3.2. AS NORMAS PORTUGUESAS DE CONTABILIDADE

Em Portugal diferente do que ocorre no Brasil, são aplicados quatro tipos de normas contábeis, nomeadamente as do Plano Oficial de Contabilidade (POC), as diretrizes contábeis, as diretrizes da União Europeia (EU), e as normas do IASB. As normas do Plano Oficial de Contabilidade (POC) e as diretrizes contábeis são aplicadas diretamente, as diretrizes da união europeia são aplicadas indiretamente, o que quer dizer que, são aplicadas quando combinadas ou transpostas pelo normativo português. No que concerne as normas do IASB, estas são aplicadas por meio da diretriz contábil 18 (DC 18), isto apenas quando as mesmas não se encontram enunciadas nas anteriores.

O Plano Oficial de Contabilidade (POC), constitui a peça mais importante e de maior aplicação da normatização contábil em Portugal, e é constituído por catorze (14) capítulos, a saber:

#### 1. Introdução

2. Considerações Técnicas
3. Características da informação financeira
4. Princípios contábeis
5. Critérios de valoração
6. Balanços
7. Demonstrações de Resultados
8. Anexo ao balanço e à demonstração de resultados
9. Origem e aplicação de recursos
10. Quadro de contas
11. Código de contas
12. Notas explicativas
13. Normas de consolidação de contas
14. Demonstrações financeiras consolidadas.

Conforme se pode notar, o Plano Oficial de Contabilidade (POC), é o principal instrumento regulador das normas contábeis portuguesas. Este instrumento como se pode notar, tem uma abrangência global, e as normas neste contidas são aplicadas em alguns casos juntamente com as diretrizes, quando se verificam lacunas no POC.

As normas contábeis portuguesas são asseguradas por cinco diferentes organismos normatizadores, que operam em diferentes setores e com características próprias, mas não existe uma coordenação entre os referidos organismos que asseguram a padronização dos princípios básicos da contabilidade, o que por si só, constitui-se um problema para a harmonização contábil á nível global.

As cinco entidades que asseguram as normas contábeis portuguesas são as que seguem abaixo:

1. Banco de Portugal (BP);
2. Instituto de Seguros de Portugal (ISP);
3. Comissão de Normalização Contabilística (CNC)
4. Comissão de Valores Mobiliários (CMVM);

## 5. Comissão de Normalização Específica (CNCAP).

O Banco de Portugal emite as normas referentes às instituições financeiras, o Instituto de Seguros de Portugal as referentes às seguradoras, para as empresas industriais, comerciais e outras entidades as normas são emitidas pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC). Esta entidade é considerada como sendo tecnicamente independente, porém, depende administrativamente e financeiramente do Ministério das Finanças de Portugal.

Por sua vez, a Comissão de Valores Mobiliários por força do código dos valores mobiliários, pode estabelecer normas contábeis específicas para as entidades que negociam as suas ações em bolsa, porém, antes são auscultadas as várias entidades normatizadoras instituídas. E por último a Comissão de Normalização Específica, tem como principal função, emitir as normas contábeis relativas ao setor público administrativo, o que ocorreu como consequência da do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP).

Os instrumentos contábeis em vigor em Portugal estão relacionados à Comissão de Normalização Contabilística (CNC). O atual modelo de normalização contábil para as empresas comerciais, industriais e outras entidades, foi instituído com base em decreto lei no ano de 1977, o referido decreto é o Decreto-Lei nº 47/77. Salienta-se que a normalização contábil em Portugal, apresenta-se com o seguinte perfil:

- Sob a forma de plano de contas (sem estrutura conceitual própria)
- Tem orientação Jurídico/Fiscal
- É de âmbito nacional
- Tem forte influência dos fatores empresariais, profissionais, internacionalização, mercado de valores mobiliários e a fiscalização.

Conforme a afirmação de Silva, Pereira e Rodrigues (2006, p.39), “Os primeiros passos no sentido da normalização contabilística portuguesa foram dados em 1977 com a criação da Comissão de Normalização Contabilística (CNC) e a publicação do primeiro Plano Oficial de Contabilidade (POC) através do Decreto-Lei nº 47/77 de 7 de fevereiro”

De acordo com a afirmação dos autores anteriormente citados, pode-se perceber que Portugal tem vindo a envidar esforços no sentido de harmonizar as normas contábeis praticadas no país, e atualmente, como membro da União Européia (EU), torna-se uma necessidade a adequação dessas normas ao que já existe no seio da união européia por força dos seus compromissos comerciais.

Esta harmonização se concluída não só será útil, para as transações no seio da comunidade européia, como dito anteriormente, mas também, nas transações á nível global e em particular com os países da CPLP. Neste contexto a harmonização auxiliaria o trabalho dos gestores das empresas portuguesas, brasileiras e dos restantes países da comunidade, na tomada de decisões econômica e financeira. A normatização é um processo que visa à uniformidade das práticas contábeis enquanto que a harmonização contábil é um processo que atende mais às especificidades econômicas, sociais e culturais de cada país.

Com a entrada na comunidade Européia (hoje União européia) em 1986, Portugal teve necessidade de adoptar a IV Directiva Comunitária, sobre as contas individuais, e a VII Directiva Comunitária, sobre contas consolidadas. Assim, em Novembro de 1989, a CNC emite uma versão revista do POC, conhecida por POC 90(capítulos de 1 a 12 do POC, Decreto-Lei nº 410/89) para adoptar a IV Directiva: a 2 de julho de 1991, através do Decreto-Lei nº 238/91) (capítulos 13 a14) a VII Directiva era transposta para o normativo contabilístico português(SILVA, PEREIRA E RODRIGUES, 2006).

Conforme a afirmação dos autores citados anteriormente entende-se que o esforço empreendido por Portugal no sentido de harmonizar as suas práticas contábeis vem de longa data, porém, devido à exigência da União Européia, comunidade da qual Portugal é membro, viu-se obrigado a acelerar o processo de adoção das normas do IASB.

Também se torna necessária a harmonização das práticas contábeis de modo a que as relações comerciais decorram dentro de um ambiente econômico que transmita segurança advinda da transparência dos procedimentos contábeis adotados pelos vários atores que neste ambiente de negócios operam. Percebe-se

aqui que, a necessidade de se alcançar um ambiente favorável aos negócios pode ter acelerado o processo de harmonização contábil por parte de Portugal.

No que diz respeito á Portugal, foi aprovado o Regulamento nº 1606 de 19 julho de 2002, pelo Conselho de Ministros e pelo Parlamento Europeu, que prevê que todas as empresas com títulos cotados adotem as normas internacionais de Contabilidade pelo menos ao nível das contas consolidadas. (SILVA, PEREIRA E RODRIGUES, 2006).

Segundo referem os autores citados anteriormente, processo de harmonização contábil, ou seja, o processo de adoção de um único modelo de elaboração e apresentação das demonstrações financeiras em Portugal, passa pela conexão entre a legislação vigente no país e da União Européia e o normativo do IASB.

Este regulamento prevê que as empresas que tenham as suas ações cotadas em bolsa elaborem e publiquem as suas demonstrações financeiras de acordo com as normas do IASB. Salienta-se que, o referido regulamento, refere-se à Sétima Diretiva publicada pela união européia, com o intuito de definir os procedimentos relativos à elaboração e publicação das contas consolidadas. Importante também salientar que, este regulamento para além do objetivo mencionado anteriormente, também visava permitir a melhor comparação das informações contábeis divulgadas pelas empresas na União Européia.

### 3.3. AS ESTRUTURAS CONCEITUAIS BÁSICAS

#### 3.3.1 A ESTRUTURA CONCEITUAL DO IASB

A entidade IASB, estabeleceu uma estrutura conceitual básica de contabilidade que serve de modelo para vários países no mundo, particularmente para as empresas que tem ou desejam ter as suas ações cotadas nas bolsas á nível global. Contudo, o IASB não define o porte das empresas que devem adotar o novo modelo, mas refere que todas as empresas que tenham a pretensão de fazer negócios nas bolsas dos quatro cantos do mundo devem adotar o modelo.



De acordo com o IASB (2008;), “esta estrutura conceitual estabelece conceitos que estão subjacentes à preparação e elaboração das demonstrações financeiras para utentes externos”.

A afirmação acima permite perceber que a estrutura do IASB estabelece os procedimentos básicos para a elaboração e a divulgação das demonstrações financeiras. Por outro lado, mostra que o foco destas informações, ou seja, das demonstrações financeiras são os usuários externos. Estes podem ter interesses e diversos bem como demandas de várias ordens, assim como podem ter percepções diferentes sobre as informações em seu poder.

Conforme o IASB (2008) “A estrutura conceitual trata de:

- Objetivo das demonstrações financeiras;
- As características qualitativas que determinam a utilidade da informação nas demonstrações financeiras;
- A definição, o reconhecimento e a mensuração dos elementos a partir dos quais são elaboradas as demonstrações financeiras; e
- Conceito de capital e manutenção de capital.

Pelo que pode ser percebido, a estrutura conceitual do IASB tem como principal objetivo, definir como deve ser feita a definição dos elementos das demonstrações financeiras, o seu reconhecimento bem como a sua mensuração. De salientar que a mesma estrutura conceitual determina que a informação contábil é válida a partir da constatação da existência das características qualitativas, para além de que a mesma define o conceito de capital e a forma de sua manutenção.

Salienta-se que a qualidade da informação em contabilidade, vem antes dos fundamentos e dos padrões, portanto, pode-se definir a partir daí a orientação dos fundamentos contábeis e saber da utilidade da mesma.

O objetivo das demonstrações financeiras é o de permitir que os vários usuários da informação contábil tenham informações acerca da posição financeira da empresa, do desempenho operacional e das alterações ocorridas. Salienta-se que as demonstrações financeiras na grande parte refletem os efeitos financeiros dos fatos passados.

Para Silva, Pereira & Rodrigues (2006, p.43), “os objetivos essenciais da estrutura conceitual do IASB são”:

- Ajudar o Conselho do IASB no desenvolvimento de normas futuras e revisão das existentes;
- Ajudar o Conselho do IASB na promoção da harmonização contábil ao nível dos procedimentos a adotar na preparação e apresentação das demonstrações financeiras (DF);
- Ajudar no tratamento de matérias que ainda não tenham sido objeto de uma norma internacional;
- Ajudar os auditores na formação de opinião quanto a se as demonstrações financeiras se conformam ou não com as normas internacionais;
- Ajudar os utilizadores na interpretação da informação contida nas demonstrações financeiras preparadas em conformidade com as normas internacionais.

A partir das afirmações anteriormente mencionadas, percebe-se que a estrutura do IASB é feita de modo a auxiliar os vários usuários das informações contábeis no sentido de formarem as suas opiniões, tomarem as decisões econômicas e financeiras nas várias esferas corporativas ou mesmo á nível pessoal.

Salienta-se que a mesma, tem como objetivo, ajudar o próprio IASB a harmonizar as práticas contábeis de forma global, no sentido de facilitar as transações comerciais entre as corporações dos vários países do globo, o fácil entendimento do tratamento das informações contidas nas Demonstrações Contábeis e promover o uso e a rigorosa aplicação das normas contábeis.

No que diz respeito ao uso das informações contábeis por parte dos auditores, pode-se perceber que nos últimos anos, estas informações têm sido consideradas de fundamental importância, não apenas pelo seu conteúdo, mas também pela veracidade dos fenômenos observados nas grandes corporações, reforçando a idéia de que estas devem seguir as normas internacionais de modo a que tenham uma melhor interpretação por parte dos auditores que procuram identificar se as mesmas

foram elaboradas de forma verídica ou não. Significa dizer, se foram elaborados segundo a indicação do IASB.

A referida estrutura conceitual do IASB, tem também como função, servir de base para a orientação ou direcionamento na definição de novas normas a partir das já existentes, isso caso haja para necessidade de mudança, me virtude de novos acontecimentos econômicos e financeiros á nível mundial, que possam colocar em causa o uso ou conteúdo da informação contábil.

### 3.3.2 ESTRUTURA CONCEITUAL DO BRASIL

Para o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) do Brasil, a estrutura conceitual tem como finalidade servir de base para a preparação das demonstrações contábeis. Deve-se salientar que as referidas demonstrações contábeis, são elaboradas em divulgadas com o intuito de responder as necessidades e finalidades de vária ordem dos usuários externos. Alguns órgãos do governo, as autoridades fiscais bem como as autoridades reguladoras têm a capacidade de definir exigências específicas com o intuito de atender os seus fins.

O CPC afirma ainda que a referida estrutura conceitual (EC) foi concebida de modo a ser aplicada aos vários modelos contábeis e conceitos de capital e manutenção. Visto deste modo pode-se afirmar que existem semelhanças com a estrutura conceitual definida pelo IASB, no que tange a questão de capital e sua manutenção.

O CPC refere que no que diz respeito à divulgação e mensuração a estrutura conceitual, não define normas ou procedimentos específicos para estas questões em particular. No Brasil a estrutura conceitual é aplicável as demonstrações contábeis de todas as entidades comerciais, industriais e de outros setores de negócios que tenham a obrigatoriedade de divulgar as suas informações contábeis querem para o setor público ou privado.

De acordo com o CPC (2008), a estrutura conceitual (EC) do Brasil aborda:

- O Objetivo das demonstrações contábeis;

- As características qualitativas que determinam a utilidade das informações contidas nas demonstrações contábeis;
- A definição, o reconhecimento e a mensuração dos elementos que compõem as demonstrações contábeis; e
- Os conceitos de capital e de manutenção de capital.

A estrutura conceitual do Brasil como é apresentada acima, mostra-se semelhante à estrutura conceitual definida pelo IASB. Isto ocorre pelo fato de a mesma ter como base para o seu desenvolvimento, as normas internacionais definidas pela entidade que trata destas matérias, no caso específico o IASB.

Ainda de acordo com o CPC (2008), “a estrutura conceitual tem como finalidade”:

- Dar suporte ao desenvolvimento de novos pronunciamentos técnicos e a revisão de pronunciamentos já existentes quando necessário;
- Dar suporte aos responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis na aplicação dos pronunciamentos técnicos e no tratamento de assuntos que ainda não tiverem sido objeto de pronunciamentos técnicos;
- Auxiliar os auditores independentes a formarem a sua opinião sobre a conformidade das demonstrações contábeis com os pronunciamentos técnicos;
- Apoiar os usuários das demonstrações contábeis na interpretação das informações nelas contidas, preparadas em conformidade com os pronunciamentos técnicos;
- Proporcionar, àqueles interessados, informações sobre o enfoque adotado na formulação dos pronunciamentos técnicos.

Conforme a afirmação do comitê de práticas contábeis (CPC) do Brasil, a estrutura conceitual tem como principal função auxiliar no desenvolvimento de novos pronunciamentos técnicos, tal como ocorre em relação à estrutura conceitual do IASB.

Para além da finalidade já referenciada acima, a EC tem como função, servir de base para os auditores e os usuários das informações contidas nas demonstrações contábeis formarem a sua opinião. Analisada a estrutura conceitual, no que diz respeito á sua finalidade, são percebidas semelhanças com a estrutura conceitual definida pelo IASB. Estas semelhanças podem ser justificadas pelo fato de a EC ter sido concebida tendo como base a EC do IASB ao longo da tentativa de convergência das normas contábeis internacionais.

### 3.3.3 ESTRUTURA CONCEITUAL DE PORTUGAL

No que diz respeito a Portugal, existe uma estrutura conceitual contábil, que serve de base para a elaboração das demonstrações contábeis. Esta estrutura segue determinada hierarquia definindo as regras, os objetivos e os limites da informação contábil, de referir ainda, que a mesma está definida ou estabelecida no Plano Oficial de Contabilidade (POC).

Os objetivos das demonstrações financeiras em Portugal são definidos no capítulo 3.1 do POC e na diretriz contábil nº18(DC 18). Importa dizer que estes objetivos são semelhantes aos estabelecidos pelo IASB.

Deve-se salientar também que, que esta diretriz não só define os objetivos das demonstrações financeiras bem como os princípios contábeis geralmente aceites. Estes nada mais são do que um conjunto de princípios, normas e procedimentos contábeis.

Conforme afirmam Silva, Pereira e Rodrigues (2006, p.43), analisado o Plano Oficial de Contas pode-se perceber que a estrutura conceitual portuguesa foi elaborada parcialmente pela Comissão de Normalização Contabilística, que definiu os usuários da informação contábil como sendo os investidores, financiadores, trabalhadores, fornecedores, outros credores, Administração pública e o público em geral.

Contudo, não foram considerados os clientes como usuários da informação contábil e nem mesmo foram especificadas as necessidades de informação para cada tipo de usuário. Salienta-se que esta definição foi feita com base na estrutura do IASB.

Para ilustração segue a Figura 3 que mostra quais são os destinatários da informação contábil.

Figura 3- Destinatários da Informação Contábil



**Fonte:** Baseado em Comissão de Normatização Contabilística de Portugal

Constata-se que todos os usuários da informação contábil anteriormente citado são usuários externos. A informação contábil para cada grupo de usuários tem aplicação e utilidade específica, ou seja, cada grupo de usuários julga por si mesmo o que considera fundamental nas informações disponibilizadas pelas empresas.

A empresa em particular aos administradores cabe a responsabilidade e talvez se possa afirmar a obrigação de elaborar as demonstrações financeiras relatando os fatos ou fenômenos ocorridos sem mudança de qualquer ordem.

No âmbito do processo de harmonização contábil, Portugal acabou por estabelecer que a elaboração das demonstrações financeiras compreendesse dois níveis subordinados a uma mesma estrutura conceitual, mas dirigidos a diferentes grupos de entidades econômicas.

De acordo com Silva, Pereira e Rodrigues (2006, p.41) “O primeiro nível, de cariz europeu/internacional, aplica-se às entidades econômicas com maiores

exigências de relato financeiro em contexto nacional, europeu e internacional, sendo seu objetivo primordial a elaboração de demonstrações financeiras, atendendo ao normativo do IASB (contas consolidadas e contas anuais das empresas com valores mobiliários cotados num mercado regulamentado de qualquer Estado-Membro). Neste nível existem elementos de adoção obrigatória e elementos de adoção facultativa ou recomendada”

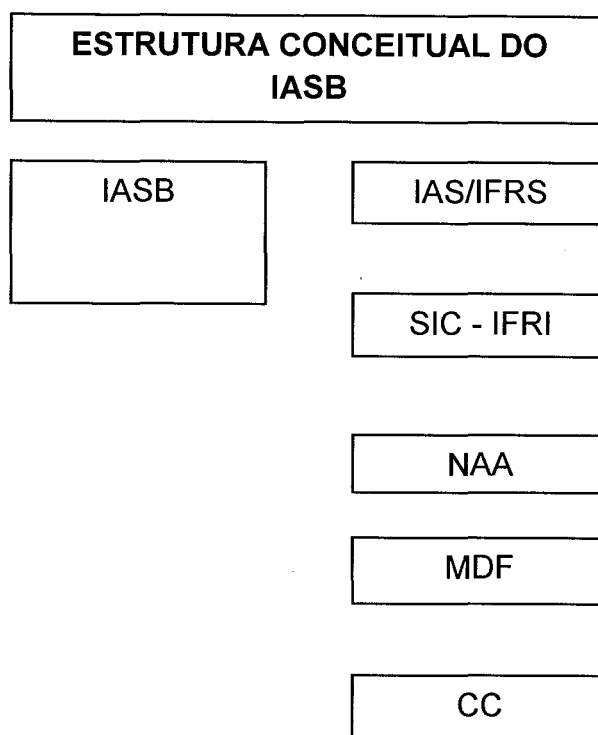
- Obrigatórios: Estrutura conceitual do IASB IAS/IFRS (normas, SIC-IFRI (interpretações das IAS/IFRS) e notas anexas adicionais (NAA) – (divulgações que venham a ser exigidas pela legislação nacional, para além das que decorrem das IAS);
- Facultativos: Modelos de apresentação das demonstrações financeiras para as contas individuais e consolidadas (de acordo com o IASB) – MDF; código de contas – CC.

Como se pode perceber, a elaboração das demonstrações financeiras em Portugal, não é feita de um único modo. O primeiro nível trata da elaboração das demonstrações financeiras para as contas consolidadas e das contas anuais das empresas com valores mobiliários cotados em bolsa, sendo que devem ser observadas as regras definidas pelo IASB, ou seja, dever com base no normativo do IASB. Contudo, existem elementos que são facultativos e os obrigatórios, e todos são baseados na estrutura conceitual do IASB.

Deve-se salientar que o primeiro nível de normatização contábil, é composto por componentes obrigatórios e de adoção facultativa ou apenas de simples recomendação, concebido de forma a permitir que as demonstrações financeiras sejam elaboradas conforme as normas do IASB.

Para efeitos ilustrativos segue a Figura 4 que mostra a configuração do primeiro nível da normalização contábil em Portugal.

Figura 4- Configuração do primeiro nível da normalização contábil:



IAS/IFRS - normas internacionais e de relato financeiro; SIC – IFRS - Interpretações de Normas Internacionais de Relato Financeiro; NAA - Notas anexas e adicionais; MDF - modelos de apresentação de demonstrações financeiras; CC – código de contas.

Fonte: Comissão de Normalização Contabilística- Portugal (2008)

Os elementos que devem ser adotados de forma obrigatória são:

- Estrutura conceitual (EC), ou seja, (IASB/FrameWork)-traduzida para a língua portuguesa;
- Normas Internacionais de Relato Financeiro (IAS/IFRS);
- Interpretações de Normas Internacionais de Relato Financeiro (SIC/IFRI);
- Notas anexas e adicionais (NAA).

De acordo com a CNC, no que concerne aos elementos de carácter facultativos, pode-se constatar que estes são compostos de modelos de apresentação das demonstrações financeiras para as contas individuais e consolidadas, compostas de:

1. Balanço;
2. Demonstração dos resultados por funções;

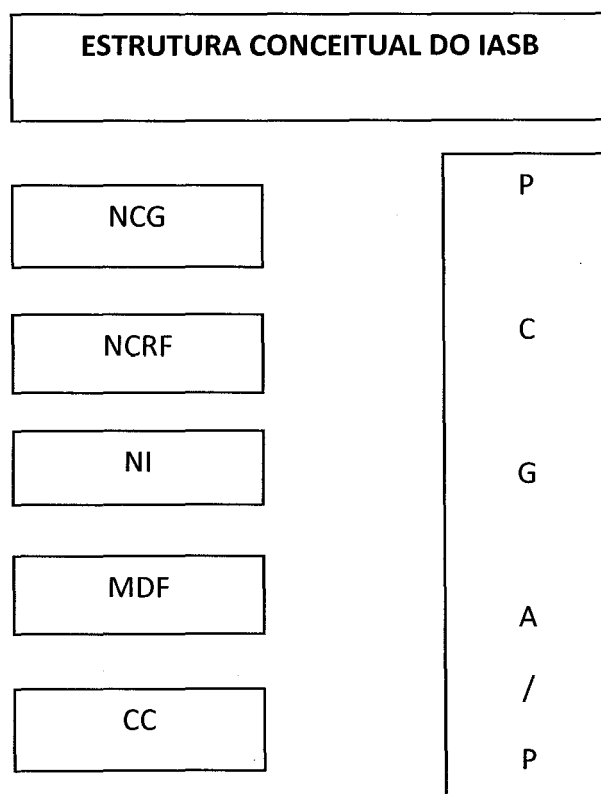


3. Demonstrações dos resultados por natureza;
4. Demonstrações de fluxo de caixa;
5. Demonstrações das alterações no capital próprio.

O segundo nível de cariz nacional é aplicável para todas as empresas que não tenham a obrigação de aplicar o primeiro nível de harmonização, ou seja, é aplicável as pequenas e micro empresas (PME) em geral, que devem utilizar as (IAS/IFRS) adaptadas às suas menores exigências na elaboração das demonstrações contábeis. As normas a que estas empresas devem ser subordinadas são as denominadas Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) empresas, que são parte integrante do Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Para efeitos meramente ilustrativos segue a Figura 5 que mostra a configuração do segundo nível da normalização contábil em Portugal.

Figura 5- Configuração do segundo nível da normalização contábil:



NCG – Normativos de carácter geral; NCRF – notas contabilísticas e de relato financeiro; NI – notas interpretativas; MDF – modelos de apresentação de demonstrações financeiras; CC – código de contas. PCGA/P – princípios contábeis geralmente aceites em Portugal Fonte: Comissão de Normalização Contabilística- Portugal

Conforme afirmam Silva, Pereira & Rodrigues (2006, p.42), “os elementos do segundo nível de normalização contabilística são”:

- Estrutura conceitual;
- Normativos de carácter geral (NCG);
- Normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF);
- Normas interpretativas (NI);
- Modelos de apresentação das demonstrações financeiras para as contas individuais e consolidadas; e
- Código de contas.

No que respeita ao normativo de carácter geral importa afirmar que, incluem as matérias objeto dos capítulos um (1) a cinco (5) e treze (13) do Plano Oficial de Contabilidade (POC), sendo que, tais matérias devem estar revisadas e atualizadas. Estas NCG podem ser entendidas como sendo as que funcionam de forma articulada ou de forma conjunta com a estrutura conceitual com o intuito de estabelecer as regras/orientações gerais.

Em relação às normas contábeis e de relato financeiro, devem ter como base as normas do IASB, ou seja, devem ser adaptadas das IAS às necessidades das empresas com menores exigências de relato financeiro, dispensando-se a aplicação de certas IAS, isso caso as circunstâncias justificarem, embora garantindo no essencial os critérios de reconhecimentos e de mensuração.

No caso específico das normas interpretativas, estas devem ser elaboradas pela comissão de normalização contábil com o intuito de esclarecer ou orientação sobre o conteúdo dos restantes componentes do nível dois de normalização contábil em Portugal.

No que concerne as demonstrações financeiras, estas devem ser elaboradas de forma simplificada, mas compatível com a forma como são elaboradas no primeiro nível de normalização.

A estrutura conceitual do segundo nível é basicamente a mesma do primeiro nível, porém, contem elementos configurados para as necessidades das entidades a

que se destina, de modo a atender a prática contábil portuguesa e assegurar a conexão entre os dois níveis da normatização contábil.

Salienta-se que no segundo nível o modelo de demonstrações financeiras é estabelecido em duas versões, de aplicação geral (MDF-G) e de aplicação simplificada (MFD-S). Deve-se salientar que os modelos de demonstrações financeiras de um nível e de outro ara além de serem compatíveis podem ser idênticos em algumas circunstâncias.

Em Portugal, a conexão entre os dois níveis de harmonização contábil está assegurada pelo fato de ambos estarem subordinados à mesma estrutural conceitual e ainda pelo fato de as normas contábeis e de relato financeiro e as normas interpretativas estarem baseadas nas IAS/IFRS, os modelos de demonstrações financeiras dos dois níveis serem compatíveis e por último o código de contas ser comum.

Ainda no que respeita a Portugal importa referir que, os princípios contábeis, as características da informação contábil e os critérios de valoração são abordados na estrutura conceitual, porém, articulados de forma diferente do que se pode encontrar na estrutura conceitual do IASB.

Conforme afirmam Silva, Pereira e Rodrigues (2006, p.43), “embora estejam definidos na estrutura conceitual os usuários das demonstrações financeiras, os objetivos das mesmas e os princípios contábeis, ainda falta definir os seguintes elementos”:

- Elementos das demonstrações financeiras: Ativos, Passivos, Capitais Próprios (Balanço), Proveitos e Custos (Demonstrações de Resultados);
- Reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras;
- Conceitos de capital e manutenção de capital.

De acordo com a afirmação acima, percebe-se que a estrutura conceitual portuguesa, embora nela estejam definidos os usuários da informação contábil e os seus respectivos objetivos, não se pode considerar uma estrutura completa, na medida em que, nela não se encontram definidos alguns elementos que constituem parte do Balanço Patrimonial (BP), tais como, o ativo e o passivo, para além falta

definir a forma como devem ser reconhecidos os elementos das demonstrações financeiras.

Importa salientar que a não definição clara dos elementos das demonstrações financeiras dificulta sobremaneira o trabalho dos profissionais contábeis, na medida em que não se tem claro de que forma estes devem ser mensurados já que nem bem definidos foram.

No que concerne aos princípios contábeis geralmente aceites, o Plano Oficial de Contabilidade (POC) faz menção no seu quarto (4º) capítulo afirmando que estes servem de instrumento de auxílio aos usuários das informações contábeis de modo a estes tenham uma imagem apropriada da situação financeira da empresa e dos resultados desta.

Uma vez mais pode-se perceber que existe certa subjetividade no uso dos termos “imagem apropriada” da situação financeira de uma empresa, na medida em que, a situação desejada em termos econômicos e financeiros depende muito do grupo de usuários da informação contábil.

Pode-se entender que os investidores podem desejar uma situação diferente da desejada pelo poder público, como também os trabalhadores e fornecedores podem desejar uma situação financeira completamente diferente dos demais usuários das informações, etc.

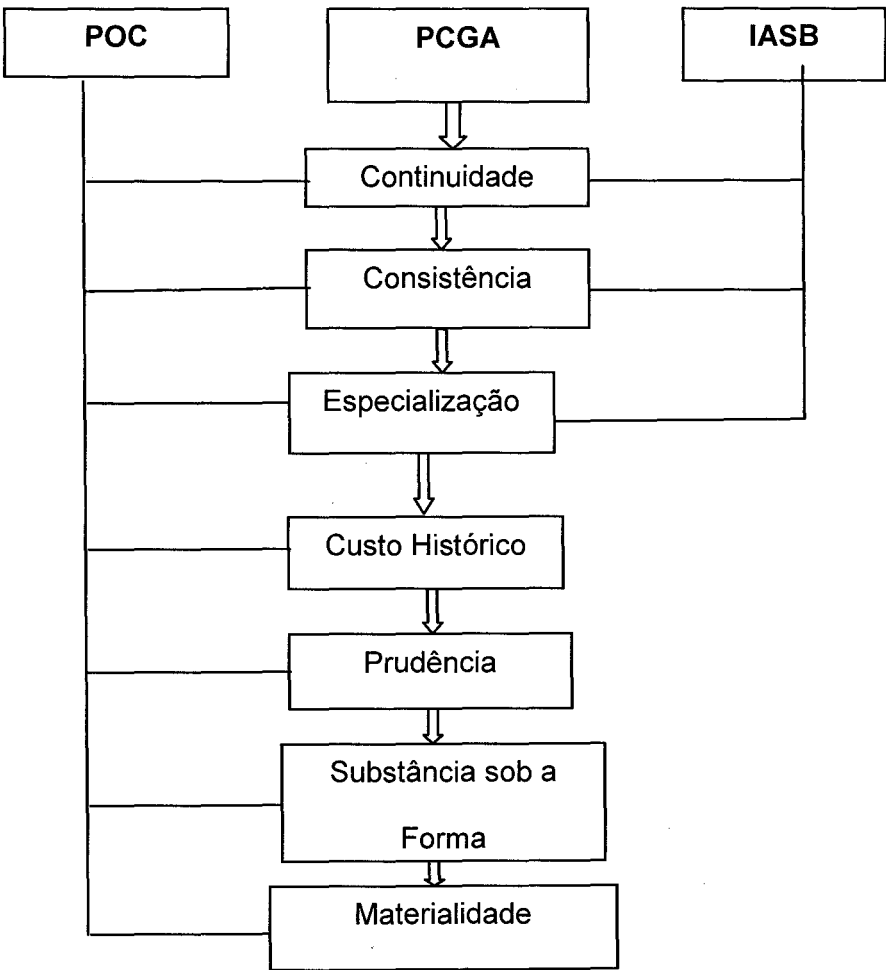
O Plano Oficial de Contabilidade define sete (7) princípios contábeis, que seguem descritos abaixo:

1. Da Continuidade
2. Da Consistência
3. Da especialização (ou do acréscimo)
4. Do custo histórico
5. Da prudência
6. Da substancia sobre a forma
7. Da materialidade

Os princípios contábeis geralmente aceites (PCGA) referenciados pelo Plano Oficial de Contabilidade (POC) são os mesmos determinados pelo IASB, porém, existe uma pequena diferença, na medida em que o Plano Oficial de Contabilidade para além de referenciar somente os princípios da Continuidade, da Consistência e da Especialização, que é o caso do IASB, acrescenta os quatro (4) restantes.

Para melhor ilustração segue a Figura 6 que esquematiza quais os princípios contábeis geralmente aceites, definidos no instrumento do Plano Oficial de Contabilidade de Portugal (POC) e pela entidade IASB.

Figura 6. - Princípios Contábeis Geralmente Aceites POC/IASB



Fonte: Baseado em Comissão de Normalização Contabilística de Portugal (2008)

Em relação aos princípios contábeis, no caso de Portugal o termo “geralmente aceites” é referido na Diretriz contábil nº 18 (DC18), como segue:

De acordo com a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) de Portugal (2008) “pretende significar que um organismo contabilístico normalizador, com autoridade e de larga representatividade, estabeleceu um princípio contabilístico numa dada área ou aceitou como apropriado determinado procedimento ou prática, atendendo à sua aplicação universalmente generalizada e ao seu enquadramento na estrutura conceptual”.

Diferente do que ocorre no Brasil, em Portugal considera-se que um órgão normatizador que tenha autoridade para estabelecer normas referentes às matérias contábeis, assim que sejam feitos os pronunciamentos técnicos por esta entidade definidas, os profissionais contábeis tem a obrigatoriedade de seguir as normas definidas. Dito em outras palavras, significa que, o órgão normatizador define as regras para determinado setor, como por exemplo, para as pequenas e micro empresas (PME), e estas desde que aceitos, passam a fazer parte da estrutura conceitual do país. Neste sentido pode haver flexibilidade nas práticas contábeis, mas também existem conflitos e dificuldades de harmonização, devido a esta flexibilidade.

#### 4. ANÁLISE COMPARATIVA DAS NORMAS E ESTRUTURAS CONCEITUAIS

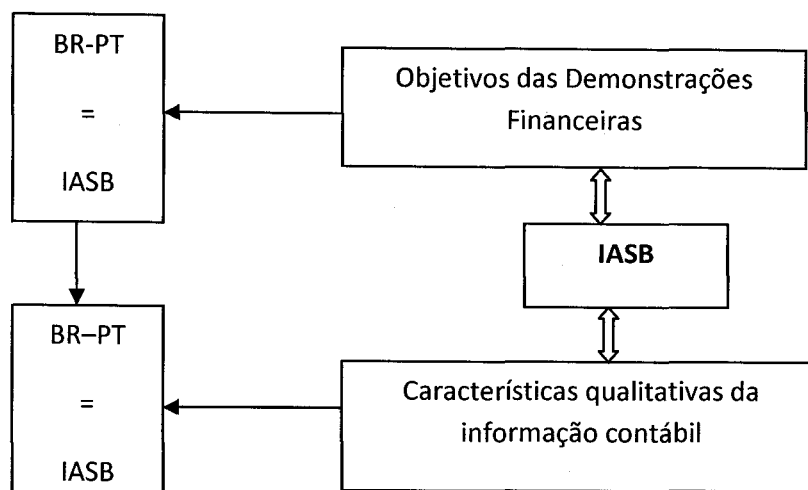
A comparação será feita com base nas normas e na estrutura conceitual do IASB. O principal objetivo é verificar quais diferenças entre as práticas contábeis de Portugal e Brasil., considerando as normas do IFRS.

No que respeita as normas contábeis, Portugal não tem as normas definidas claramente por apenas um único órgão como é o caso do Brasil onde as sociedades em geral são reguladas pelo Código Civil, Lei nº10.406 de 10 janeiro de 2002.

Em Portugal o principal instrumento que regula as matérias relativas á contabilidade é o Plano Oficial de Contabilidade (POC) já referenciado anteriormente. Diferente do que ocorre no Brasil, onde a o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) tem competência legislativa no que diz respeito a matérias de ordem contábil, o mesmo não ocorre com a Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas entidade homóloga do CFC do Brasil.

Para efeitos meramente ilustrativos segue a Figura 7, referente ao quadro comparativo das estruturas conceituais de ambos os países.

Figura7. - Quadro comparativo entre o Brasil e Portugal



Fonte: Baseado em IASB (2008)

Pode-se afirmar que no diz respeito aos objetivos das demonstrações financeiras e às características qualitativas, tanto no que é definido na estrutura conceitual do Brasil quanto a Portugal não existem diferenças, na medida em que, tanto no Brasil tanto quanto em Portugal, as demonstrações financeiras têm como principal função, alicerçar as decisões dos seus usuários, quer se tratando de pessoas físicas ou entidades comerciais e industriais.

Dito de outra forma, no Brasil tanto quanto em Portugal, a informação contábil tem como função fundamental a de embasar as decisões de ordem econômica e financeira por parte dos tomadores de decisões das várias entidades, racionais dos usuários de modo em geral, tal como é definido pelo IASB.

O IASB considera que a posição financeira da entidade é afetada pelos recursos que a mesma controla, ou seja, pela sua estrutura financeira, o que reforça de certo modo a posição do CPC que afirma que as demonstrações financeiras servem para permitir que os gestores tomem decisões sobre a operacionalidade da entidade.

Pode-se perceber que a finalidade das demonstrações financeiras quer no Brasil, Portugal e para o IASB é de permitir que as informações disponibilizadas

permitam uma melhor visualização da situação econômica financeira da entidade e do seu desempenho operacional.

No que tange as características qualitativas, também se percebe que não existem diferenças substanciais, quer na estrutura conceitual do Brasil bem como na de Portugal. Enquanto no Brasil faz-se referência a quatro características nomeadamente, compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade, o mesmo ocorre em relação a Portugal, porém, Portugal considera que a compreensibilidade é a característica principal da informação contábil e que esta é que determina a relevância, a confiabilidade e a comparabilidade. Assim sendo, pode-se afirmar que somente existirá a relevância, a confiabilidade e a comparabilidade das informações contábeis se os usuários compreenderem o conteúdo nelas contida.

Visto deste modo, pode-se afirmar que a compreensibilidade é uma característica considerada fundamental na elaboração das informações contábeis, o que leva a entender que se considera que os usuários podem não ter o preparo adequado para entender os termos técnicos nela contida, portanto, é fator fundamental o não uso excessivo sempre que possível dos termos técnicos, de modo que de fato seja percebida a compreensibilidade.

Esta preocupação em relação à compreensibilidade pode ser justificada pelo fato de em casos alguns gestores, que não tem um preparo adequado para entender as informações contábeis de forma a tomarem as decisões racionais relativas aos negócios que estão sob seu comando.

Relativamente à definição, reconhecimento e a mensuração dos elementos que compõem as demonstrações contábeis, no Brasil foi estabelecido que o reconhecimento ocorresse a partir do momento em que se defina o item como sendo ativo ou passivo e conseqüentemente seja atribuído a este elemento um valor e seja feita a sua inclusão no balanço patrimonial ou na demonstração de resultados.

Neste caso, considera-se fator fundamental a sua materialidade. Salienta-se que o não reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras como tal, não dá margens para a correção por meio da publicação das práticas contábeis adotadas nem mesmo pelas notas explicativas.

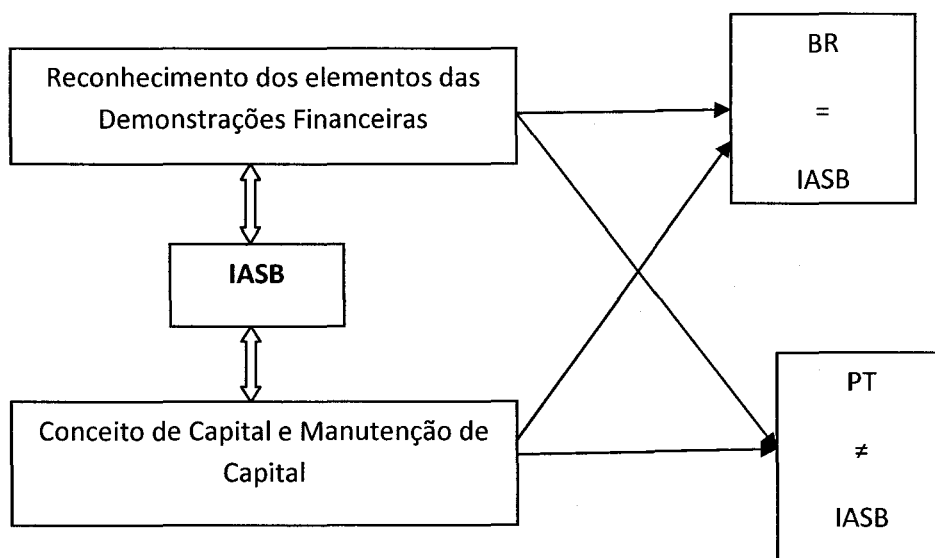


No que tange a mensuração ela deve ser feita com base nos critérios: Custo histórico, custo corrente, valor realizável (de liquidação) e no valor presente. Salieta-se que geralmente as entidades tomam como base de mensuração o custo histórico. No que diz respeito a Portugal, esta matéria, entenda-se reconhecimento e mensuração, é tratada no POC, mas não existe uma clara posição neste instrumento no que diz respeito ao reconhecimento, diferente do que ocorre em relação à mensuração, onde a entidade refere que esta matéria está atrelada aos princípios contábeis.

O IASB por sua vez refere que a mensuração de somente ocorrerá após o reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras e sejam definidos os seus valores monetários pelos quais os mesmo elementos serão subscritos no balanço patrimonial ou na demonstração de resultados, da mesma forma como é descrito na norma brasileira.

Para efeitos ilustrativos segue a Figura 8, referente ao reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras e da sua mensuração.

Figura 8- Reconhecimento e Mensuração das demonstrações contábeis



Fonte: Baseado em IASB (2008)

Em relação ao conceito de capital e manutenção de capital, o IASB estabelece que este conceito esteja ligado à forma como uma entidade define o

capital que procura manter. Proporciona a ligação entre os conceitos de capital e os conceitos de lucro, pois, este por sua vez proporciona o ponto de referência pelo qual o lucro é mensurado. Pode-se entender como sendo um pré-requisito para distinguir entre o retorno sobre o capital da entidade e o retorno do seu capital.

Em relação aos fluxos de ativos em excesso das quantias necessárias para manter o capital podem ser vistas como lucro e, por conseguinte como um retorno sobre o capital. Assim sendo, considera-se que o lucro seja a quantia residual que permanece após os gastos (incluindo os ajustamentos da manutenção do capital, quando apropriados) terem sido deduzidos dos rendimentos. Se os gastos excederem os rendimentos a quantia residual é um prejuízo.

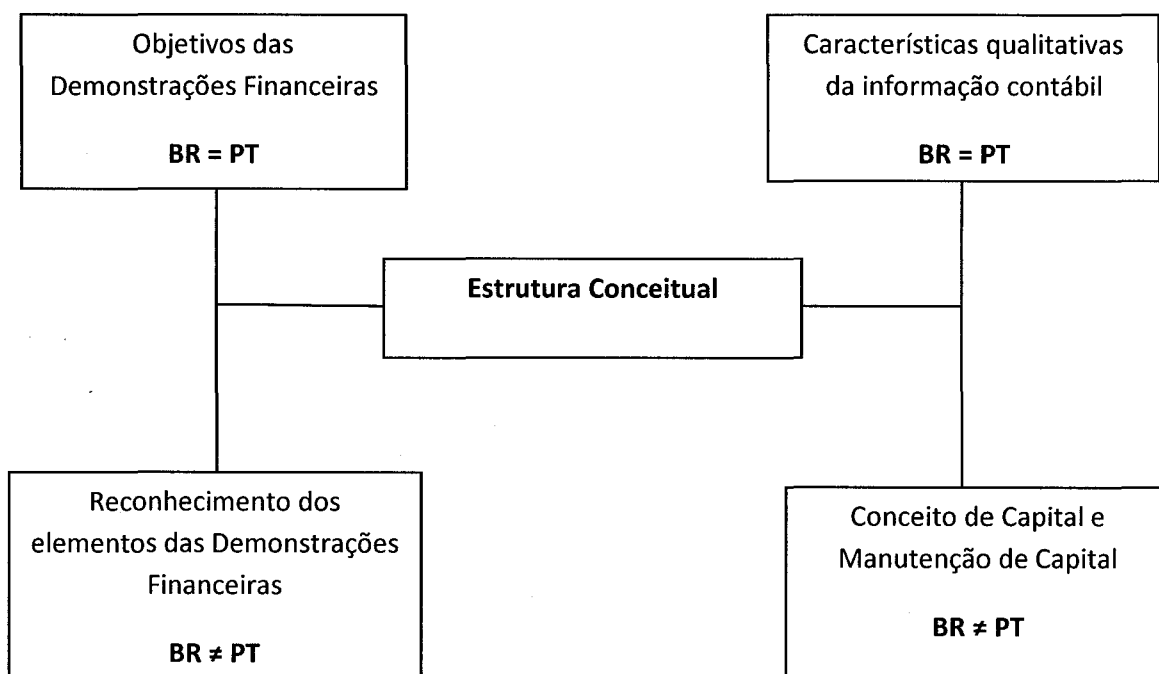
No caso do Brasil, o conceito de Capital é definido como sendo o Ativo líquido ou patrimônio líquido de uma entidade, e ainda considera-se como sendo a capacidade produtiva da entidade expressada em unidades de produção. diária. O CPC afirma que a manutenção do capital pode ocorrer de forma financeira ou física.

A primeira forma reforça a idéia de que o capital é o patrimônio líquido da entidade, na medida em que, se trata de valores monetários e não de unidades de produção que constitui a forma física de manutenção do capital. Neste ponto percebem-se semelhanças entre a definição feita pelo CPC e pelo IASB, no que tange ao conceito de capital e sua manutenção.

No que diz respeito à Portugal, as normas contábeis do país não fazem referência a esta matéria. Na estrutura conceitual de Portugal estão definidos os destinatários da informação contábil, os objetivos destas informações e os princípios básicos contábeis, contudo não foram definidos os elementos das demonstrações financeiras, o reconhecimento dos mesmos e o conceito de capital e sua manutenção.

Segue a Figura 9 que, mostra de forma esquematizada a estrutura conceitual do IASB, do Brasil e Portugal, com o intuito de verificar as diferenças nelas contidas.

Figura 9- Comparação Conceitual



Fonte: Baseado em IASB

A figura 9 mostra que o Brasil e Portugal no que diz respeito aos objetivos das demonstrações financeiras e as características das informações contábeis foram percebidas semelhanças, ou seguem as mesmas normas estabelecidas na estrutura conceitual do IASB.

Contudo foram percebidas diferentes no que diz respeito ao reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras e em relação ao conceito de capital e manutenção de capital.

Nesses dois quesitos os dois países não seguem a mesma estrutura conceitual do IASB, ou seja, apenas o Brasil segue a orientação do IASB no que refere ao reconhecimento das demonstrações financeiras e conceito de capital e manutenção de capital.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao longo deste trabalho foi feito um esforço no sentido de identificar as diferenças e semelhanças existentes nas práticas contábeis em vigor no Brasil e Portugal à luz do IFRS.

A motivação para esta monografia foi a constatação da existência de poucos trabalhos acadêmicos que tratando do tema em questão.

Assim sendo, a partir de uma revisão bibliográfica em que foram considerados os principais pontos relativos às normas contábeis e das estruturas conceituais, foi feita a comparação das práticas vigentes nos dois países. Também foram abordados os pontos relativos ao objetivo das demonstrações contábeis, das características qualitativas da informação contábil, do reconhecimento dos elementos das demonstrações contábeis e o conceito de capital e sua respectiva manutenção.

Feita a análise das duas estruturas conceituais do Brasil e Portugal, pode-se afirmar que existem evidências de diferenças conceituais em alguns pontos, como é o caso específico do reconhecimento dos elementos das demonstrações contábeis e do conceito de capital e sua manutenção.

Em Portugal existem lacunas nas normas contábeis relativamente à definição dos elementos que constituem as demonstrações contábeis, dos elementos da posição financeira (balanço patrimonial) concretamente em relação ao ativo, passivo e o capital próprio, e também em relação à definição dos elementos do desempenho (demonstração de resultados), no que tange as receitas e custos.

Para além desta constatação, torna-se importante salientar que no que respeita a elaboração do balanço patrimonial também existem evidências de que esta não seja feita do mesmo modo nos países em questão. Em Portugal existem duas formas para a elaboração do balanço, denominadas de primeiro e segundo níveis, que é uma forma de simplificar as informações contidas nos balanço, isto no caso de pequenas empresas já que se entende que estas não maiores exigências de divulgação das demonstrações contábeis. Esta prática não foi constatada nos procedimentos contábeis em vigor no Brasil, onde existe uma forma de elaboração de balanço que deve ser usada por todas as empresas independente do porte.

Outro fato que mereceu atenção está relacionado aos órgãos reguladores, onde foi constatado que diferente do que ocorre no Brasil onde o código civil como principal instrumento de regulamentação das sociedades empresariais, mas conhecidas por sociedades anônimas.

No que respeita a Portugal em relação às normas contábeis nada consta no código civil do país no que concerne as matérias contábeis, sendo estas tratadas no principal instrumento regulador denominado Plano Oficial de Contabilidade, diferente do que ocorre no Brasil onde as sociedades tem as normas estabelecidas no código civil.

## REFERÊNCIAS

BORGES, António; MACEDO, João; MORGADO, José; MOREIRA, António; ISIDRO, Helena. Práticas de Contabilidade Financeira. Lisboa. 4ª edição, Ed. Áreas Editora, 2007

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO, Contabilidade no Contexto Internacional. 9ª edição. São Paulo, Ed. Atlas, 1997

COOPER, R.Donald, SCHINDLER, S.Pamela. Métodos de Pesquisa em Administração. 7ª edição. Porto Alegre. Editora Bookman, 2003

IUDÍCIBUS, Sérgio. Teoria da Contabilidade. 8ª edição. São Paulo. Ed. Atlas, 2006

IUDÍCIBUS, Sérgio, MARTINS, Eliseu; GELBEBCKE, Ernesto Rubens. FIPECAFI, Manual de Contabilidade das Sociedades por ações; São Paulo, Ed. Atlas, 2007

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDÁ, Michael F. Teoria da Contabilidade. São Paulo. 5ª edição Ed. Atlas, 1999

RASOTO, A.; Anotações em aula, Graduação em Administração de Empresas; 2006

SCHERER, L.M., Anotações em aula, Mestrado em Contabilidade, 2008

SILVA, F.V. Gonçalves; PEREIRA, J.M Esteves; RODRIGUES, Lúcia Lima; Contabilidade das Sociedades; Lisboa, 12ª edição, Ed. Plátano Editora, 2006

SILVEIRA, M.P; Anotações em aula. Pós-Graduação em Contabilidade e Finanças, 2007.

VERGARA, Sylvia. C; Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração; São Paulo. 3ª edição. Editora Atlas, 2000

Documentos eletrônicos:

Plano Oficial de Contabilidade, Disponível em [WWW.cnc.min-financas.pt](http://WWW.cnc.min-financas.pt), Acessado em 07 de Junho de 2008

Normas Técnicas e Profissionais de Contabilidade, Disponível em [WWW.crcrs.org](http://WWW.crcrs.org), Acessado em 22 de Maio de 2008

Estrutura Conceitual, Disponível em [WWW.iasb.org](http://WWW.iasb.org), Acessado em 23 de maio de 2008